

FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA

Band 23

Andreas Königer

Ertragsteuerrechtliche Behandlung grenzüberschreitender Spaltungen von Rechtsträgern

Unter besonderer Beachtung
der Vorgaben des Unionsrechts

Einleitung

Die gesellschaftsrechtliche Konfiguration einer Unternehmung muss deren wirtschaftlichen Bedürfnissen gerecht werden. Bei der Erschließung neuer Märkte sowie angesichts der sich im internationalen Umfeld dynamisch verändernden ökonomischen und rechtlichen Rahmenbedingungen werden grenzüberschreitend agierende Unternehmen vor die Herausforderung gestellt, ihre Konzernstrukturen auf den Prüfstand zu stellen und ggf. den jeweiligen betriebswirtschaftlichen Erfordernissen anzupassen. Aus diesem Streben transnational operierender Unternehmen nach einer bedarfsgerechten gesellschaftsrechtlichen Organisation kann die Notwendigkeit einer Implementierung von grenzüberschreitenden Spaltungen erwachsen. Neben der Abhandlung der steuerlichen Folgen solcher Unternehmenstransaktionen nach deutschem Recht wird i.R. der vorliegenden Arbeit analysiert, inwieweit ein Spannungsverhältnis zwischen den maßgeblichen nationalen Steuerrechtsnormen sowie dem Recht der Europäischen Union besteht und welche Schlüsse hieraus zu ziehen sind.

Unter den Begriff der Spaltungen werden in dieser Untersuchung Aufspaltungen, Abspaltungen und Ausgliederungen gefasst. Entsprechend den umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen des § 1 Abs. 2 und 3 UmwStG erfolgt insoweit ein Rückgriff auf die gesellschaftsrechtlichen Definitionen des § 123 Abs. 1 bis 3 UmwG. Hinsichtlich der Frage, wann eine Spaltung aus steuerrechtlicher Perspektive als grenzüberschreitend gilt, kann hingegen keine Orientierung an den Regelungen des UmwG erfolgen. Zwar lässt sich aus einer analogen Anwendung des § 122a Abs. 1 UmwG die Erkenntnis gewinnen, dass Spaltungen aus gesellschaftsrechtlicher Sicht dann als grenzüberschreitend zu betrachten sind, wenn die übertragenden sowie übernehmenden Rechtsträger nach dem Internationalen Privatrecht unterschiedlichen zivilrechtlichen Statuten unterliegen. Angesichts des Anliegens dieser Schrift, die ertragsteuerrechtliche Behandlung grenzüberschreitender Spaltungen herauszustellen, wäre eine Übernahme dieser gesellschaftsrechtlichen Definition jedoch nicht zielführend, da die Anwendbarkeit unterschiedlicher Zivilrechtsordnungen nicht zwangsläufig besondere steuerliche Folgen zeitigt.¹

1 Gliedert beispielsweise eine britische Ltd., deren Ort der Geschäftsleitung sich in Deutschland befindet, inländisches Betriebsvermögen auf eine ebenfalls in Deutschland

Mangels steuergesetzlicher Definition ist für Zwecke der vorliegenden Untersuchung somit autonom zu bestimmen, wann eine Spaltung als grenzüberschreitend im steuerlichen Sinn zu betrachten ist. Dies erfolgt dahingehend, dass Gegenstand der Betrachtung solche Spaltungen sind, bei denen die beteiligten übertragenden und übernehmenden Rechtsträger ihre jeweiligen Orte der Geschäftsleitung i.S. des § 10 AO in unterschiedlichen Staaten haben. Diese Anknüpfung gewährleistet, dass die Einkünfte und stillen Reserven, die den jeweiligen Geschäftsleistungsbetriebsstätten der beteiligten Rechtsträger zuzuordnen sind, in unterschiedlichen Steuerrechtsordnungen der Besteuerung unterliegen und somit zwangsläufig verschiedene Steuerjurisdiktionen betroffen sind.

Gegenstand der vorliegenden Arbeit sind grenzüberschreitende Spaltungen unter Beteiligung von Körperschaften, Personengesellschaften und natürlichen Personen; eine Einschränkung auf bestimmte Rechtstypen erfolgt nicht. Wie bereits eingangs angedeutet, gilt es zum einen, die für die ertragsteuerrechtliche Behandlung grenzüberschreitender Spaltungen maßgeblichen einfachgesetzlichen deutschen Rechtsnormen² zu identifizieren und darzustellen. Soweit die Besteuerung grenzüberschreitender Spaltungen derjenigen rein innerstaatlicher Spaltungen entspricht und diese rechtliche Gleichbehandlung auch keine faktische Ungleichbehandlung begründet, werden Ausführungen hierzu jedoch weitestmöglich vermieden. Einen besonderen Schwerpunkt dieser Arbeit bildet die Untersuchung, inwiefern das Unionsrecht auf die ertragsteuerrechtliche Behandlung grenzüberschreitender Spaltungen nach deutschem Recht einwirkt. Soweit angezeigt, werden in der Konsequenz Lösungsvorschläge unterbreitet, die sowohl dem Verhältnis von nationalem und europäischem Recht als auch den wirtschaftlichen Bedürfnissen von Unternehmen sowie den berechtigten staatlichen Interessen Rechnung tragen.

steuerlich ansässige GmbH aus, so wird dieser Sachverhalt aus gesellschafts- und steuerrechtlicher Sicht unterschiedlich gewürdigt. Während dieser Vorgang gesellschaftsrechtlich aufgrund der parallelen Einschlägigkeit der deutschen und britischen Gesellschaftsstatute als grenzüberschreitend zu werten ist, liegt nach steuerrechtlicher Beurteilung ein rein innerstaatlicher Vorgang vor, da beide Gesellschaften in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind.

- 2 Einschlägig sind das UmwStG, EStG, KStG und GewStG. Da die Regelungen des UmwStG, die eine Privilegierung betriebswirtschaftlich sinnvoller Umstrukturierungen bezwecken, als *lex specialis* i.R. ihres Anwendungsbereichs den allgemeinen Regelungen des EStG, KStG und GewStG vorgehen, sind auch sie dem Ertragsteuerrecht zuzuordnen.

Gliederungstechnisch erfordert die Komplexität des Unionsrechts die Voranstellung eines Grundlagenteils, der allgemein die Anwendbarkeit und Wirkung der für diese Untersuchung bedeutsamen Regelungen des Rechts der EU beleuchtet. Die primäre Rechtsquelle des Unionsrechts bzw. des Rechts der EU sind die Gründungsverträge EUV und AEUV (sog. primäres Unionsrecht bzw. Primärrecht), auf denen die EU gem. Art. 1 Abs. 3 Satz 1 EUV basiert.³ Ausgehend von der gründungsvertraglichen Zielsetzung der Errichtung eines EU-Binnenmarkts werden die steuerrechtlichen Implikationen der diesem Bestreben zum Durchbruch verhelfenden europäischen Grundfreiheiten analysiert. Voraussetzungen, Inhalt und Grenzen der grundfreiheitlichen Schutzwirkungen werden dabei beleuchtet.

Zu den wegen ihrer derivativen, auf dem Primärrecht beruhenden Herkunft als sog. sekundäres Unionsrecht bzw. Sekundärrecht bezeichneten Rechtsakten der EU zählen insbesondere Richtlinien und Verordnungen. Soweit das Sekundärrecht von Bedeutung für die Besteuerung grenzüberschreitender Spaltungen ist, wird dieses ebenfalls bereits i.R. des Grundlagenteils behandelt.

Im daran anschließenden Hauptteil werden zunächst die Auswirkungen grenzüberschreitender Spaltungen nach deutschem Steuerrecht dargestellt. Je nach Art der Spaltung wird hierbei zwischen der steuerlichen Behandlung des übertragenden und übernehmenden Rechtsträgers sowie ggf. der beteiligten Anteilseigner unterschieden. Einer Betrachtung werden ausschließlich diejenigen Regelungen unterzogen, aus denen sich eine rechtliche oder tatsächliche Abweichung der steuerlichen Behandlung von grenzüberschreitenden gegenüber rein innerstaatlichen Spaltungen ergibt.

Im Anschluss an die Ausführungen zu den jeweiligen Steuerrechtsnormen werden diese auf den Prüfstand des Unionsrechts gestellt, wobei auf die im Grundlagenteil gewonnenen Erkenntnisse zurückgegriffen werden kann. Soweit diese Überprüfung Inkompatibilitäten zwischen deutschen Rechtsnormen sowie den unionsrechtlich gesteckten Rahmenbedingungen zu Tage fördert, werden daraus die notwendigen Schlüsse gezogen und ggf. Vorschläge zur Anpassung des nationalen Steuerrechts gemacht.

3 Durch den Vertrag von Lissabon tritt die EU gem. Art. 1 Abs. 3 Satz 3 EUV als Nachfolgerin an die Stelle der EG.

Teil 1: Unionsrechtliche Vorgaben

A. Vorgaben des primären Unionsrechts

Die EU basiert auf den Gründungsverträgen EUV und AEUV, welche gleichzeitig die zentrale Rechtsquelle der EU sind und deshalb das primäre Unionsrecht bilden. Der territoriale Geltungsbereich der Gründungsverträge der EU erstreckt sich auf die Hoheitsgebiete der einzelnen in Art. 52 Abs. 1 EUV genannten EU-Mitgliedstaaten.⁴ Somit gilt das primäre Unionsrecht unter anderem innerhalb des Hoheitsgebiets der Bundesrepublik Deutschland.

4 Vgl. GA Tizzano v. 06.04.2006, Rs. C-145/04 und C-300/04 – *Spanien/Vereinigtes Königreich und Eman und Sevinger*, Slg. 2006, S. I-7917, Rn. 15; GA Cruz Villalón v. 08.09.2011, Rs. C-347/10 – *Salemink*, n.n.v., Rn. 43; *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 101; *Kokott*, in: Streinz, EUV/EGV, 2003, Art. 299 EG Rz. 4. Zum Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats zählen neben dessen jeweiligem Landgebiet inklusive des Festlandssockels auch das Küstenmeer mit dem dazugehörigen Meeresboden und -untergrund sowie der Luftraum, vgl. EuGH v. 29.03.2007, Rs. C-111/05 – *Aktiebolaget NN*, Slg. 2007, S. I-2697, Rn. 57; EuGH v. 17.01.2012, Rs. C-347/10 – *Salemink*, n.n.v., Rn. 35 f.; GA Cruz Villalón v. 08.09.2011, Rs. C-347/10 – *Salemink*, n.n.v., Rn. 44 und 77; *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 101; *Kokott*, in: Streinz, EUV/EGV, 2003, Art. 299 EG Rz. 4. Mitgliedstaaten der EU sind entsprechend Art. 52 Abs. 1 EUV das Königreich Belgien, die Republik Bulgarien, die Tschechische Republik, das Königreich Dänemark, die Bundesrepublik Deutschland, die Republik Estland, Irland, die Hellenische Republik, das Königreich Spanien, die Französische Republik, die Republik Kroatien, die Italienische Republik, die Republik Zypern, die Republik Lettland, die Republik Litauen, das Großherzogtum Luxemburg, die Republik Ungarn, die Republik Malta, das Königreich der Niederlande, die Republik Österreich, die Republik Polen, die Portugiesische Republik, Rumänien, die Republik Slowenien, die Slowakische Republik, die Republik Finnland, das Königreich Schweden und das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland. Gem. Art. 52 Abs. 2 EUV sind außerdem die Bestimmungen des Art. 355 AEUV zu beachten. Entsprechend Art. 355 Abs. 1 AEUV gelten die Verträge ausdrücklich für Guadeloupe, Französisch-Guayana, Martinique, Réunion, Saint-Martin, die Azoren, Madeira und die Kanarischen Inseln. Besonderheiten gelten nach Art. 355 Abs. 4 AEUV für die Anwendbarkeit des Unionsrechts auf die Ålandinseln, siehe hierzu *Kokott*, in: Streinz, EUV/EGV, 2003, Art. 299 EG Rz. 25; *Geiger*, in: Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV,

I. Binnenmarktkonzept

Als eines der wesentlichen ökonomischen Ziele strebt die EU gem. Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 Satz 1 EUV eine umfassende wirtschaftliche Integration der Mitgliedstaaten durch die Errichtung eines Binnenmarkts an.⁵ Nur so kann sich freier Wettbewerb⁶ entfalten,⁷ der essentiell für eine optimale örtliche Zuordnung von Produktionsfaktoren innerhalb des Unionsgebiets ist.⁸ Eine optimale Ressourcenallokation dient letztlich der Steigerung des Wohlstands innerhalb der EU.⁹ Auf dem Weg zu diesem Oberziel ist die Verwirklichung des Binnenmarkts somit ein zu realisierendes Unterziel.¹⁰ Zur Errichtung eines funktionsfähigen Binnenmarkts wiederum ist gem. Art. 26 Abs. 2 AEUV die Gewährleistung des freien Verkehrs von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital vor auszusetzen.¹¹ Das

2010, Art. 355 AEUV Rz. 8. Nach Art. 355 Abs. 3 AEUV gelten der EUV und der AEUV auch in Hoheitsgebieten, deren auswärtige Beziehungen mangels eigener Außenkompetenz einer der in Art. 52 Abs. 1 EUV genannten EU-Mitgliedstaaten wahrnimmt. Von dieser Regelung betroffen ist die britische Kronkolonie Gibraltar, vgl. *Frenz*, Handbuch Europarecht, Band 5, 2010, S. 156; *Schnitzer*, Grenzen, 2006, S. 102 f.; *Geiger*, in: Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, 2010, Art. 355 AEUV Rz. 10 f. Ein Ausschluss der Anwendung der Verträge wurde in Art. 355 Abs. 5 Buchst. a AEUV hinsichtlich der Färöer normiert. Eine stark eingeschränkte Anwendung des primären Unionsrechts sieht Art. 355 Abs. 5 Buchst. b bzw. c AEUV hinsichtlich der Hoheitszonen des Vereinigten Königreichs auf Zypern bzw. der Kanalinseln und der Insel Man vor, siehe dazu *Geiger*, in: Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, 2010, Art. 355 AEUV Rz. 7 und 12. Für die in Anhang II des AEUV genannten überseeischen Länder und Hoheitsgebiete gilt gem. Art. 355 Abs. 2 AEUV das in den Art. 198 ff. AEUV normierte Assoziierungssystem.

5 Vgl. EuGH v. 09.12.1997, Rs. C-265/95 – *Kommission/Frankreich*, Slg. 1997, S. I-6959, Rn. 25 f. Dem Binnenmarktziel kommt dabei rechtliche Bindungswirkung zu, vgl. EuGH v. 21.02.1973, Rs. 6/72 – *Europemballage*, Slg. 1973, S. 215, Rn. 23.

6 Siehe zum unionsrechtlichen Konzept einer binnenmarktlichen Wettbewerbsneutralität *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, 2008, S. 220 ff.

7 Vgl. EuGH v. 11.06.1991, Rs. C-300/89 – *Kommission/Rat (Titandioxid)*, Slg. 1991, S. I-2867, Rn. 14.

8 Siehe Art. 120 Satz 2 AEUV. Vgl. dazu auch *Schön*, in: FS Reiß, 2008, S. 571 (578); *Ruf*, StuW 2008, S. 62 (62).

9 Vgl. *Schön*, DSStJG 23 (2000), S. 191 (193 f.).

10 Vgl. *Bizoli*, EC Tax Rev. 1998, S. 239 (245 f.); *Schön*, EuR 2001, S. 216 (216); *Schön*, IStR 2004, S. 289 (290); *Streinz*, in: Streinz, EUV/EGV, 2003, Art. 2 EGV, Rn. 32.

11 Vgl. *Streinz*, in: Streinz, EUV/EGV, 2003, Art. 2 EG Rz. 32.

rechtliche Fundament hierfür stellen die Grundfreiheiten dar, die im Einzelnen als Warenverkehrsfreiheit¹², Arbeitnehmerfreizügigkeit¹³ für abhängig Beschäftigte, Niederlassungsfreiheit¹⁴ für selbständige Unternehmer bzw. Gesellschaften, als Dienstleistungsfreiheit¹⁵ sowie als Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit¹⁶ ausgeprägt sind.¹⁷ Die Sicherstellung des sog. *effet utile*, also der praktischen Wirksamkeit des Unionsrechts,¹⁸ setzt voraus, dass deren Auslegung stets vom Ziel der bestmöglichen Verwirklichung des Binnenmarkts geleitet ist.¹⁹ Durch die Beseitigung von Hemmnissen des freien Wirtschaftsverkehrs garantieren die Grundfreiheiten somit in erster Konsequenz einen funktionierenden Binnenmarkt und folglich auch Wettbewerbsgleichheit von grenzüberschreitenden und rein innerstaatlichen Transaktionen sowie letztlich eine optimale Allokation der Produktionsfaktoren im Unionsraum.²⁰

II. Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip der europäischen Steuerrechtsordnung

Im Schrifttum besteht Einigkeit darüber, dass die Grundfreiheiten trotz unterschiedlicher Formulierung sowohl auf Tatbestands- als auch auf Rechtfertigungsebene konvergieren und sich somit grundsätzlich durch eine einheitliche

12 Siehe Art. 34 ff. AEUV.

13 Siehe Art. 45 ff. AEUV.

14 Siehe Art. 49 ff. AEUV.

15 Siehe Art. 56 ff. AEUV.

16 Siehe Art. 63 ff. AEUV. Die Zahlungsverkehrsfreiheit nach Art. 63 Abs. 2 AEUV, welche in sachlicher Hinsicht die Übertragung von Zahlungsmitteln schützt, stellt regelmäßig eine bloße Annexfreiheit der anderen Grundfreiheiten dar, welche die Abwicklung einer i.R. eines grenzüberschreitenden Wirtschaftsvorgangs vom Leistungsempfänger geschuldeten Gegenleistung schützt, vgl. *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, 2005, S. 47.

17 Vgl. *Cordewener*, DStR 2004, S. 6 (6); *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2005, S. 44.

18 Vgl. im Zusammenhang mit europäischem Sekundärrecht EuGH v. 04.12.1974, Rs. 41/74 – *van Duyn*, Slg. 1974, S. 1337, Rn. 12.

19 Vgl. *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 229; EuGH v. 25.02.1988, Rs. 299/86 – *Drexler*, Slg. 1988, S. 1213, Rn. 24.

20 Vgl. *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, 2008, S. 220 f.; *Schön*, in: FS Wassermeyer, 2005, S. 489 (502 f.); *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung, 2005, S. 33; *Rödter/Schönfeld*, IStR 2005, S. 523 (525).

Dogmatik auszeichnen.²¹ Dies ergibt sich aus der binnenmarktfinalen Ausrichtung *aller* Grundfreiheiten,²² die i.S. einer möglichst optimalen Zielverwirklichung eine dahingehende teleologische Auslegung erfordern.²³

Fraglich ist, ob ein Leitprinzip ausgemacht werden kann, welches im steuerrechtlichen Kontext zur Konkretisierung des Binnenmarktziels geeignet ist und damit gleichermaßen als praktisch handhabbarer Maßstab der Zielverwirklichung dient. Hierzu ist festzustellen, dass die europäische Steuerrechtsordnung im Allgemeinen und die Grundfreiheiten im Besonderen trotz ihres supranationalen Charakters auf den gemeinsamen Wertvorstellungen und Überzeugungen der einzelnen mitgliedstaatlichen Verfassungen beruhen.²⁴ Aus Art. 6 Abs. 3 EUV kann geschlossen werden, dass die Grundfreiheiten die innerhalb der EU-Mitgliedstaaten vorzufindenden verfassungsrechtlichen Prinzipien, welche als allgemeine Grundsätze Teil des Unionsrechts sind, widerspiegeln.²⁵ Festzustellen ist, dass alle Mitgliedstaaten ein allgemeines Gleichheitsprinzip kennen, aus welchem wiederum nahezu alle Mitgliedstaaten das Gebot der Steuergerechtigkeit ableiten.²⁶ Zur Herstellung von Steuergerechtigkeit bedarf es eines geeigneten Kriteriums zur Verteilung der Steuerlast, wofür sich insbesondere jenes der Leistungsfähigkeit anbietet.²⁷ Dieses ist besser als andere Kriterien²⁸ geeignet, eine gerechte Verteilung der Steuerlast herbeizuführen.²⁹ Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet insbesondere, Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch und Steuerpflichtige mit unterschiedlicher Leistungsfähigkeit

21 Vgl. *Cordewener/Schnitger*, *StuW* 2006, S. 50 (52); *van Thiel*, *Free Movement*, 2002, S. 79; *Englisch*, *Intertax* 2005, S. 310 (313).

22 Vgl. *Vanistendael*, in: *FS Wassermeyer*, 2005, S. 523 (534); *Englisch*, in: *Cordewener/Enchelmaier/Schindler*, *Meistbegünstigung*, 2006, S. 163 (169 und 177).

23 Vgl. *Englisch*, *Intertax* 2005, S. 310 (313); *Englisch*, in: *Cordewener/Enchelmaier/Schindler*, *Meistbegünstigung*, 2006, S. 163 (169); *Kofler*, *Doppelbesteuerungsabkommen*, 2007, S. 46 f.

24 Vgl. *Wouters*, *EC Tax Rev.* 1999, S. 98 (98); *Englisch*, *Intertax* 2005, S. 310 (311); *Lang/Englisch*, in: *Amatucci*, *International Tax Law*, 2006, S. 251 (255).

25 Vgl. *Englisch*, *Intertax* 2005, S. 310 (311).

26 Vgl. *Peters/Snellaars*, *EC Tax Rev.* 2001, S. 13 (13); *Englisch*, *Intertax* 2005, S. 310 (311); *Lang/Englisch*, in: *Amatucci*, *International Tax Law*, 2006, S. 251 (255).

27 Vgl. *Lang/Englisch*, in: *Amatucci*, *International Tax Law*, 2006, S. 251 (256).

28 Z.B. das Äquivalenzprinzip, wonach sich die Höhe der steuerlichen Belastung nach den in Anspruch genommenen staatlichen Leistungen bemisst.

29 Vgl. *Englisch*, *Intertax* 2005, S. 310 (311).

unterschiedlich hoch zu besteuern.³⁰ Im Ergebnis bildet das die Steuergerechtigkeit konkretisierende und international anerkannte³¹ Leistungsfähigkeitsprinzip den quasi-verfassungsrechtlichen Kern der europäischen Steuerrechtsordnung.³² Sofern dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Genüge getan wird, wird gleichermaßen auch dem Postulat des freien Wirtschaftsverkehrs³³ entsprochen. Folglich gewährleistet die Wahrung des grenzüberschreitenden Leistungsfähigkeitsprinzips eine ungeminderte grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivität und damit die Erreichung des Binnenmarktziels. Wenn eine nationale steuerliche Regelung aufgrund eines bestimmten wirtschaftlichen Vorgangs eine Zu- oder Abnahme von Leistungsfähigkeit unterstellt, so muss hinsichtlich der Belastung des Steuerpflichtigen grundsätzlich außer Acht bleiben, ob die leistungsfähigkeitsbeeinflussende Aktivität grenzüberschreitend oder rein innerstaatlich durchgeführt wurde.³⁴

Die supranationale, normative Rechtsgrundlage des grenzüberschreitenden Leistungsfähigkeitsprinzips ist – wie oben bereits erwähnt – durch teleologische Auslegung in den Grundfreiheiten zu finden.³⁵ Obwohl die Grundfreiheiten nicht ausdrücklich Bezug auf nationale steuerliche Regelungen nehmen, sind mitgliedstaatliche Rechtsnormen dennoch an den grundfreiheitsrechtlichen Vorgaben zu messen,³⁶ da zum einen die Formulierung der Grundfreiheiten keinen Anhaltspunkt für eine Bereichsausnahme liefert und zum anderen eine am dynamischen europäischen Integrationsprozess³⁷ orientierte Auslegung der Grundfreiheiten dies erfordert.³⁸

30 Vgl. BVerfG v. 29.05.1990, 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, S. 60, unter C. III. 3. c) bb); BVerfG v. 04.12.2002, 2 BvR 400/98 und 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, S. 27, unter C. I. 1. b); BVerfG v. 21.06.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164, unter C. I. 2.; BVerfG v. 12.05.2009, 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, S. 111, unter B. I. 1. b).

31 Vgl. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2010, § 4 Rz. 83.

32 Vgl. Lang/Englisch, in: Amatucci, International Tax Law, 2006, S. 251 (257); Englisch, Intertax 2005, S. 310 (312).

33 Siehe dazu Art. 26 Abs. 2 AEUV.

34 Vgl. Lang/Englisch, in: Amatucci, International Tax Law, 2006, S. 251 (269 f.).

35 Vgl. Garcia-Herrera/Herrera, EC Tax Rev. 2004, S. 57 (62); Englisch, Intertax 2005, S. 310 (312); Lang/Englisch, in: Amatucci, International Tax Law, 2006, S. 251 (261).

36 Vgl. Englisch, Intertax 2005, S. 310 (312); Lang/Englisch, in: Amatucci, International Tax Law, 2006, S. 251 (261).

37 Vgl. Cordewener, Grundfreiheiten, 2002, S. 25 und 202.

38 Vgl. Steichen, in: FS Debatin, 1997, S. 417 (435 f.).

III. Grenzüberschreitender Bezug

Dem Wortlaut der gründungsvertraglichen Regelungen über die Grundfreiheiten ist zu entnehmen, dass nur grenzüberschreitend tätige Wirtschaftssubjekte grundfreiheitlichen Schutz vor Benachteiligungen beanspruchen können.³⁹ Daraus folgt, dass die als umgekehrte Diskriminierung bzw. Inländerdiskriminierung bezeichnete Schlechterstellung des rein innerstaatlich Tätigen gegenüber einem grenzüberschreitend Agierenden unter grundfreiheitlichen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden ist.⁴⁰ Der erforderliche grenzüberschreitende Bezug liegt vor, wenn entweder die Transaktionspartner verschiedenen Mitgliedstaaten zuzuordnen sind oder ein Wirtschaftsteilnehmer eine Investition in einem anderen Mitgliedstaat tätigt, indem er z.B. dort eine Zweigniederlassung gründet oder Anteile an einer dort ansässigen Gesellschaft erwirbt.⁴¹

IV. Unmittelbare Anwendbarkeit und Vorrangigkeit der Grundfreiheiten

Anders als es gewöhnliche völkerrechtliche Verträge vermögen, wurde durch die Gründungsverträge zur europäischen Union eine eigene, innerhalb der Mitgliedstaaten anzuwendende Rechtsordnung geschaffen.⁴² Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind die Grundfreiheiten in den einzelnen Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbar.⁴³

39 Siehe hinsichtlich der Warenverkehrsfreiheit Art. 34 Abs. 1 AEUV („zwischen den Mitgliedstaaten“), zur Niederlassungsfreiheit Art. 49 Abs. 1 AEUV („freie Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats“), hinsichtlich der Dienstleistungsfreiheit Art. 56 AEUV („in einem anderen Staat“) und zur Kapitalverkehrsfreiheit Art. 63 Abs. 1 AEUV („zwischen den Mitgliedstaaten“).

40 Vgl. *Cordewener*, Grundfreiheiten, 2002, S. 317 ff.; *Stewen*, Niederlassungsfreiheit, 2007, S. 162 f.

41 Vgl. *Schnitger*, Grenzen, 2006, S. 104 f.

42 Vgl. EuGH v. 15.07.1964, Rs. 6/64 – *Costa*, Slg. 1964, S. 1253 (1269).

43 Vgl. EuGH v. 03.12.1974, Rs. 33/74 – *Van Binsbergen*, Slg. 1974, S. 1299, Rn. 27; EuGH v. 04.12.1974, Rs. 41/74 – *van Duyn*, Slg. 1974, S. 1337, Rn. 5 bis 7; EuGH v. 21.06.1974, Rs. 2/74 – *Reyners*, Slg. 1974, S. 631, Rn. 32; EuGH v. 10.07.1986, Rs. 79/85 – *Segers*, Slg. 1986, S. 2375, Rn. 12; EuGH v. 27.09.1988, Rs. 81/87 – *Daily Mail*, Slg. 1988, S. 5483, Rn. 15; EuGH v. 29.04.1999, Rs. C-311/97 – *Royal*